

Audience publique du 13 juillet 2011

Recours formé par
Monsieur ..., Allemagne
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête, inscrite sous le numéro 26898 du rôle, déposée le 10 mai 2010 au greffe du tribunal administratif par Maître Marco Nosbusch, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., employé, demeurant à D- ..., ..., tendant à la réformation sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 février 2010 ayant déclaré partiellement fondée une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005, émis le 23 septembre 1999 et du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2005, émis le 20 mai 2009 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 8 octobre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 9 novembre 2010 par Maître Marco Nosbusch pour le compte de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment les décisions déférées ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Eric Huttert, en remplacement de Maître Marco Nosbusch, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 28 février 2011.

Par requête du 17 juin 2009, Monsieur ... introduisit par l'intermédiaire de la société ... une réclamation contre le bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2005, émis le 20 mai 2009.

En date du 8 février 2010, le directeur de l'administration des Contributions directes émit une décision libellée comme suit :

« [...] *Nach Einsicht der am 25. Juni 2009 eingegangenen Rechtsmittelschrift, mit welcher Herr ..., von der..., im Namen von Herrn ..., mit Wohnsitz, zur Zeit, in D-..., gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2005, ergangen am 20. Mai 2009, „Einspruch“ einzulegen begehrt ;*

Nach Einsicht der Steuerakte ;

Nach Einsicht der §§ 228 und 301 der Abgabenordnung (AO) ;

In Erwägung, dass zwar der Rechtsbehelf des Einspruchs dem Luxemburger Steuerrecht völlig fremd ist, wohl aber die Anfechtung (Reklamation) gegeben ist ;

In Erwägung, dass das Rechtsmittel form- und fristgerecht eingelegt wurde ;

In Erwägung, dass sich der Rechtsmittelführer dadurch beschwert fühlt, weil seine Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit in Luxemburg statt in Deutschland besteuert wurden ;

In Erwägung, dass gemäß § 243 AO die Rechtsmittelbehörden die Sache von Amts wegen zu ermitteln haben und nicht an die Anträge des Rechtsmittelführers gebunden sind ;

In vorstehender Erwägung, dass der Reklamant während des strittigen Steuerjahres, am 20. April 2005, seinen bisherigen Wohnsitz in Deutschland nach Luxemburg verlegte ;

In Erwägung, dass vor dem benannten Zeitpunkt des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht in Luxemburg der Rechtsmittelführer von seinem Arbeitgeber, am 6. Dezember 2004, unwiderruflich freigestellt wurde und das Arbeitsverhältnis in Deutschland auf Veranlassung des Arbeitgebers am 30. April des Jahres 2006 beendet werden sollte, gezeichnet vom Arbeitgeber am 23. März 2005, gegengezeichnet vom Arbeitnehmer am 4. April 2005 ;

dass dem zu Folge das Arbeitsverhältnis ab dem 23. März 2005 nicht mehr in Wirklichkeit bestand ;

In Erwägung, dass in beiderseitigem Einvernehmen, der Arbeitsvertrag vorzeitig, d. h. vor dem ursprünglich vorgesehenen Termin vom 30. April 2006 aufgelöst wurde und zwar um ein Jahr früher am 30. April des Jahres 2005 ;

In Erwägung, dass der Aufhebungsvertrag eine einmalige Abfindung vorsieht in Höhe von ... € ;

des Weiteren, durch die vorzeitige Beendigung, 12 Monate während der Freistellung vereinbarte Bezüge zusätzlich fällig werden, in Höhe von $(12 \times \dots) \dots \text{€}$;

dass also insgesamt die Summe von ... als Abfindung zwecks Auflösung des Arbeitsverhältnisses ausgezahlt wird, dies am 15. Juni 2005 ;

In nebenstehender Erwägung, dass schon eine der Vertragsklauseln vorsorglich eine Auslandsbesteuerung vorwegnimmt ;

In weiterführender Erwägung, dass das Bundeszentralamt für Steuern im Auskunftsaustausch gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Grossherzogtum Luxemburg sowie der Europäischen Amtshilferichtlinie 79/1070/EWG der Luxemburger Steuerdirektion mitteilte, dass erstens, die Abfindung gemäß Aufhebungsvertrag vom 23. März 2005 in besagter Höhe von ... am 15. Juni 2005 ausgezahlt wurde, sowie dass zweitens, das Besteuerungsrecht allein Luxemburg zustehe ;

In Erwägung, dass aus vorstehenden Darlegungen hervorgeht, dass das Luxemburger Steueramt zu Recht die strittige Abfindung zur Steuer veranlagte ;

In Erwägung jedoch, dass nach den Vorschriften des Luxemburger Einkommensteuergesetzes (Artikel 115, Absatz 9 L.I.R., in der 2005 gültigen Fassung) eine Abgangsentschädigung einkommensteuerfrei bleibt bis zu einem Höchstbetrag von 12.500 Euro oder, sofern (wie in vorliegendem Falle) der nachfolgende Betrag höher ist, bis zum Höchstbetrag von sechsmal den durchschnittlich gewährten Bruttomonatsgehältern, die unmittelbar der Kündigungsbekanntgabe vorhergingen ;

dass demgemäß (6 x) ... steuerfrei verbleiben ;

In Erwägung darüber hinaus, dass gemäss Artikel 132, Absatz 1, Ziffer 4 L.I.R., in Verbindung mit Artikel 11, Absatz 2 L.I.R., der verbleibende Teil der Abgangsentschädigung in Höhe von (... – ... =) ... € nach dem ermäßigten Steuersatz laut Artikel 131, Absatz 1, litt. b anzusetzen ist ;

In Erwägung, dass die geänderte Einkommensbesteuerung des Jahres 2005 im Anhang der Bestandteil dieser Entscheidung ist, vorliegt ;

In Erwägung, dass darüber hinaus die Besteuerung den gesetzlichen Bestimmungen entspricht und auch nicht angefochten ist ;

**AUS DIESEN GRÜNDEN
ENTSCHEIDET:**

die Reklamation ist zulässig,

sie ist teilweise begründet ;

setzt infolgedessen die Einkommensteuer des Jahres 2005 auf ... € fest, den Beitrag zum Beschäftigungsfonds inbegriffen,

verweist an das Steueramt zur Durchführung. [...] »

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 10 mai 2010, inscrite sous le numéro 26898 du rôle, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2005 sinon de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 février 2010 précité et à titre subsidiaire à l'annulation de la décision directoriale précitée sinon du bulletin d'impôt précité.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur les recours introduit contre la décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation contre un bulletin de l'impôt sur le revenu. Partant, le tribunal est compétent pour connaître du recours principal en réformation introduit par le demandeur contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 février 2010 et est incompétent pour connaître du recours contre le bulletin d'impôt sur le revenu de l'année 2005. En effet, aux termes de

l'article 8 (3) 3. de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif n'est compétent pour connaître des recours dirigés contre les bulletins d'impôts qu'à la double condition de l'introduction préalable d'une réclamation devant le directeur et de l'absence de toute décision définitive intervenue dans le délai de 6 mois à partir de la demande, telle que prévue par l'article 8 (3) 3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 précitée.

De ce point de vue, le recours tel que dirigé contre le bulletin initial doit dès lors être considéré comme irrecevable.

Le recours en réformation dirigé contre la décision directoriale est recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

Il n'y a partant pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation.

A l'appui de son recours, le demandeur fait valoir en fait qu'en date du 4 avril 2005 il aurait signé avec la société ..., ci-après dénommée « la société ... », un accord de terminaison de service en vertu duquel il aurait reçu le 15 juin 2005 la somme de ... € à titre d'indemnités pour résiliation de son contrat de travail pour motifs inhérents à son employeur. Cette indemnité aurait été fixée en application des dispositions allemandes relatives au licenciement des salariés et à l'impôt sur le revenu. Cette somme se serait composée d'un montant forfaitaire de- € et de 12 mensualités de- € qui auraient été dues étant donné que la convention se serait terminée prématurément. Il aurait résilié la convention le 4 avril 2005 avec effet au 30 avril 2005. D'autre part, il donne à considérer qu'il résiderait au Luxembourg depuis le 20 avril 2005. Il affirme avoir presté les services pour son employeur exclusivement en Allemagne.

En droit, le demandeur fait valoir que la décision directoriale déferée serait erronée étant donné que les revenus litigieux ne seraient pas à qualifier de débits alloués pour l'abandon ou le non exercice d'une activité selon l'article 11 paragraphe 2 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « L.I.R. », mais « *d'indemnité et avantages accordés pour perte ou en lieu et place de recette, à condition qu'il s'agisse de recettes qui, en cas de résiliation, auraient fait partie d'un revenu net passible de l'impôt* » en vertu de l'article 11 paragraphe 1 L.I.R..

En vertu du principe de droit fiscal que la réalité économique doit être prioritairement prise en considération, les revenus litigieux seraient à rattacher à l'exercice d'une activité salariale exercée antérieurement au profit de son employeur en Allemagne. Les revenus auraient été touchés suite au licenciement opéré pour des raisons inhérentes à son employeur. Il fait plaider que les revenus d'une profession dépendante couvriraient généralement toutes les formes de rémunération et d'indemnisation qui sont liées à une occupation salariale, exercée dans le secteur privé, la cause du paiement conditionnant la qualification de salaire. En l'espèce, les revenus perçus en 2005 imposés par les autorités luxembourgeoises seraient uniquement liés à l'exercice d'une activité salariale et il ne s'agirait pas de débits alloués pour l'abandon ou le non exercice d'une activité. En effet, il n'aurait pas abandonné une activité, mais son contrat de travail aurait été terminé par son employeur pour des raisons inhérentes à ce dernier. Les revenus litigieux ne rentreraient pas non plus dans le cas de figure où une personne touche des montants pour le non exercice d'une activité, cas de figure qui concernerait l'hypothèse dans laquelle une personne renonce volontairement et sans avoir

antérieurement fait l'objet d'une cessation de son contrat de travail, à l'exercice d'une activité.

D'autre part, le demandeur estime qu'en vertu de l'article 10 de la convention contre la double imposition conclue entre l'Allemagne et le Luxembourg, les revenus litigieux ne seraient pas imposables au Luxembourg, mais en Allemagne, étant donné qu'ils auraient été touchés exclusivement en contrepartie d'une activité salariale exercée uniquement en Allemagne. Le fait que l'Allemagne ait renoncé à exercer le droit d'imposer les revenus en cause n'aurait pas comme effet que le Luxembourg récupère son droit d'imposition.

Le délégué du gouvernement estime que serait à tort que le demandeur reproche au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », d'avoir rejeté partiellement sa réclamation dirigée contre le bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2005. En effet, ce serait à juste titre que le directeur a qualifié le montant de 310.000.- euros comme dédit alloué pour abandon ou le non-exercice d'une activité au sens de l'article 11 alinéa 2 L.I.R., étant donné que par résiliation unilatérale du « *Aufhebungsvertrag* » du 4 avril 2005, le demandeur aurait abandonné de manière définitive ses activités auprès de son ancien employeur. Les travaux parlementaires confirmeraient cette analyse par les considérations que parmi les indemnités visées par le numéro 2 de l'article 14, actuellement l'article 11 L.I.R., il conviendrait de citer le dédit alloué au salarié quittant son emploi. D'autre part, le droit d'imposer le montant litigieux reviendrait au Luxembourg en application de l'article 10 alinéa 2, sinon de l'article 12 de la convention contre la double imposition conclue entre l'Allemagne et le Luxembourg. Il résulterait par ailleurs de la procédure d'échange de renseignements fiscaux avec l'Allemagne, notamment de l'information spontanée du 7 mai 2007 de l'autorité compétente allemande à l'autorité compétente luxembourgeoise, que l'Allemagne n'aurait pas renoncé à imposer le montant litigieux, mais qu'elle considérerait que dans la mesure où au moment du paiement du montant le demandeur aurait déjà résidé au Luxembourg cet état serait compétent pour imposer les montants litigieux. D'autre part, le principe que le demandeur devrait déclarer le montant précité au Luxembourg aurait été repris par le point 6) du « *Aufhebungsvertrag* ».

Dans son mémoire en réplique le demandeur estime que le terme de dédit serait traduit en allemand par « *Vertrags – oder Konventionalstrafe* », or, en l'occurrence il serait établi que les montants litigieux ne rentreraient pas dans une de ces catégories. D'autre part, l'administration des Contributions directes aurait qualifié dans le bulletin de l'impôt sur le revenu de 2005 les revenus perçus en vertu du « *Aufhebungsvertrag* » du 4 avril 2005 de revenus nets d'une occupation salariée, de sorte qu'elle ne saurait contester actuellement sa propre qualification. Le demandeur conteste l'affirmation de la partie étatique qu'il aurait résilié de manière prématurée le « *Aufhebungsvertrag* » du 4 avril 2005 étant donné qu'il aurait auparavant fait l'objet d'un licenciement pour motifs économiques. Il s'ensuivrait qu'on ne saurait prétendre qu'il aurait abandonné une activité de par sa propre volonté.

Quant à l'application de la convention contre la double imposition, le demandeur estime que les conditions d'application de l'article 10 alinéa 2 de la convention précitée ne se trouveraient pas réunies dans son chef. En effet, la condition sub 2 ne serait pas remplie dans la mesure où il aurait touché des revenus de la part d'un employeur ayant son siège en Allemagne. De même la condition sub 3 ferait défaut étant donné qu'il aurait touché des revenus qui auraient été supportés par un employeur qui aurait eu son siège d'exploitation et un établissement permanent en Allemagne, en l'occurrence la société L'article 12 de la convention contre la double imposition ne pourrait pas non plus trouver application en

l'espèce car les montants litigieux ne sauraient être qualifiés de « *Wartegelder, Ruhegelder, Witwen – oder Waisenpensionen oder ähnliche wiederkehrende Bezüge oder geldwerte Vorteile für frühere Dienstleistungen* ». En effet, cette énumération viserait des pensions et autres prestations de ce genre qui seraient payées de façon régulière et périodique.

Quant au point 6) du « *Aufhebungsvertrag* » du 4 avril 2005, le demandeur fait valoir qu'il imposerait seulement à l'employeur de déclarer les revenus litigieux selon les dispositions de l'Etat dans lequel le salarié a sa résidence et seulement si ceci est autorisé en vertu de la loi de cet Etat, de sorte qu'il serait inexact de prétendre qu'il aurait dû déclarer ses revenus au Luxembourg.

Le demandeur en conclut que le Luxembourg n'aurait pas le pouvoir d'imposer les montants litigieux et que le fait que l'Allemagne renonce au sien n'impliquerait pas que le Luxembourg recouvre le sien.

Aux termes de l'article 10 de la convention contre la double imposition conclue entre l'Allemagne et le Luxembourg : « *(1) Bezieht eine natürliche Person mit Wohnsitz in einem der Vertragsstaaten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, so hat der andere Staat das Besteuerungsrecht für diese Einkünfte, wenn die Arbeit in dem anderen Staat ausgeübt wird oder worden ist. Artikel 12 bleibt unberührt.*

(2) Abweichend von Artikel 1 können Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nur in dem Vertragsstaate besteuert werden, in dem der Arbeitnehmer seinen Wohnsitz hat, wenn dieser Arbeitnehmer

1. sich vorübergehend, zusammen nicht mehr als 183 Tage im Laufe eines Kalenderjahres, in dem anderen Staat aufhält,

2. für seine während dieser Zeit ausgeübte Tätigkeit von einem Arbeitgeber entlohnt wird, der seinen Wohnsitz nicht in dem anderen Staat hat, und

3. für seine Tätigkeit nicht zu Lasten einer in dem Staate befindlichen Betriebsstätte oder ständigen Einrichtung des Arbeitgebers entlohnt wird. »

Il s'ensuit que conformément à l'article 10 (1) le revenu perçu d'une activité dépendante exercée dans l'Etat contractant qui n'est pas le pays de résidence du contribuable est imposable dans l'Etat sur le territoire duquel l'activité est ou à été exercée.

En l'espèce, les montants litigieux ont été perçus par le demandeur en relation avec son activité exercée exclusivement en Allemagne, de sorte que le droit d'imposition revient à l'Allemagne. En effet, parmi les revenus visés par l'article 10 de la convention contre la double imposition conclue entre l'Allemagne et le Luxembourg, il y a lieu de compter tant les indemnités de licenciements qui sont en cause en l'espèce, par analogie à l'article 132 (1) 4. L.I.R. étant donné que le demandeur a perçu lesdites sommes en raison de la terminaison de son contrat de travail pour des raisons inhérentes à son employeur que les 12 mensualités, celles-ci ayant été perçus par le demandeur pendant la période de préavis lui consentie.

Le droit d'imposition de l'Allemagne n'est pas éterné par l'article 10 (2) de la convention contre la double imposition conclue entre l'Allemagne et le Luxembourg étant donné que cet article vise des activités exercées temporairement dans un Etat contractant qui n'est pas celui de résidence, ni par l'article 12 de la convention précitée comme les revenus y visés différent de par leur nature des revenus en cause, ceux-ci n'étant en effet pas à

considérer comme « *Wartegelder, Ruhegelder, Witwen – oder Waisenpensionen oder ähnliche wiederkehrende Bezüge oder geldwerte Vorteile für frühere Dienstleistungen* » et ne concernent partant pas l'indemnité de licenciement pris en son double volet.

Cette conclusion n'est pas non plus énervée par le fait qu'en l'espèce les autorités fiscales allemandes ont estimé que le Luxembourg serait compétent pour imposer ledit montant. En effet, grâce aux conventions bilatérales, il existe une autolimitation des compétences d'imposition concurrentes des Etats signataires de ces conventions, se matérialisant par un partage des droits d'imposition en fonction de différents critères préétablis, de façon à éliminer les doubles impositions éventuelles. Soit la convention fiscale internationale attribue le pouvoir d'imposition au Grand-Duché de Luxembourg au sujet d'une situation soumise à imposition et dans ce cas, la législation nationale viendra s'appliquer intégralement, soit la convention fiscale internationale réserve le pouvoir d'imposition à l'autre pays contractant, auquel cas la législation de l'autre pays étant applicable, l'autorité fiscale luxembourgeoise ne pourra que constater que le Grand-Duché n'a plus de pouvoir d'imposition à l'égard de la situation soumise à son attention. La répartition des compétences fiscales entre les deux Etats contractants est en principe définitive. Il s'ensuit que l'Etat contractant qui a renoncé, par l'effet de la Convention, à exercer son pouvoir d'imposition, ne récupère pas celui-ci au motif que l'autre Etat, qui a le droit d'imposer le revenu en question, ne le soumet pas à l'impôt.¹

Par conséquent, la décision directoriale est à réformer en ce sens que le montant de 446.224.- euros n'est pas imposable au Luxembourg, sans qu'il y ait lieu d'analyser les autres moyens invoqués par les parties.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

reçoit le recours en réformation en la forme dans la mesure où il est dirigé contre la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 8 février 2010 ;

au fond le déclare justifié ;

partant, par réformation, dit que le montant de- euros perçus par Monsieur ... en 2005 à titre d'indemnité de licenciement n'est pas imposable au Luxembourg ;

déclare le recours en réformation irrecevable dans la mesure où il est dirigé contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2005, émis le 20 mai 2008 ;

dit qu'il n'y a pas lieu d'analyser le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

¹ Voir TA 3 décembre 2001, n° 12831 du rôle, Pas. adm. 2010, v° Impôts, n°741, confirmé par CA 23 avril 2002, n° 14442C du rôle

Marc Sünner, premier juge,
Claude Fellens, premier juge,
Françoise Eberhard, premier juge,

et lu à l'audience publique du 13 juillet 2011 par le premier juge, Marc Sünner, en
présence du greffier Michèle Hoffmann.

s. Michèle Hoffmann

s. Marc Sünner

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 14 juillet 2011

Le Greffier du Tribunal administratif